



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 26/ 04/ 2021

Αριθμός Απόφασης 1430

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 15-09-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του, με ΑΦΜ, κάτοικος, οδός αρ. κατά:

- Της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 -ν.4337/15) της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014.

- Της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της

προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014.

-Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-09-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ...../2019 Δελτίο Πληροφοριών η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2019) την από 18-07-2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), που αφορούσε την ατομική επιχείρηση “..... του”, ΑΦΜ και αντικείμενο Υπηρεσίες Διαχείρισης Δικτύου, σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε διακόσια πενήντα τέσσερα (254) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήσεις 2014. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση του, στην χρήση 2014 περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, για δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.150,00€ πλέον ΦΠΑ 2.559,90€.

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την φορολογική περίοδο 01/01 -31/12-2014 με την υπ' αριθ./2020 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ, Εισόδημα & ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 21-05-2020 στον νόμιμο εκπρόσωπο της ατομικής επιχείρησης (..... του) το υπ' αριθ/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων

του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2020 υπόμνημα σε απάντηση του, για το οποίο συντάχθηκε το υπ' αριθ./2020 Πρακτικό συνάντησης.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα του προσφεύγοντα, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 10-07-2020 εκθέσεις ελέγχου:

1)Φορολογίας ΚΦΑΣ, 2)Εισόδημα & 3) Πρόστιμο Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Φ.Α.Σ.

-Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 - ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 4.460,00€(11.150,00€χ 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής και συγκεκριμένα α) Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.150,00€ και β) Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής αξίας 6.150,00€ πλέον ΦΠΑ 1.409,90 ήτοι συνολική καθαρή αξία 11.150,00€ πλέον ΦΠΑ 2.559,90€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 1.486,49€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 446,05€, ήτοι συνολικού ποσού 1.932,54€.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

(Για τις εκροές και για τον φόρο των εκροών η διαφορά προκύπτει μεταξύ των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και του τηρούμενου βιβλίου εσόδων-εξόδων).

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα,

πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 1.279,95€ (€2.559,90€x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Επί της αποστέρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

-Επί της επιβολής ενιαίου προστίμου.

-Επί της μη επίδειξης της εντολής ελέγχου.

-Επί του αορίστου και πλημμελούς σημειώματος διαπιστώσεων.

-Επί της νομότυπης σύστασης και λειτουργίας της επιχείρησης του προσφεύγοντα.

-Επί της κλήτευσης του προσφεύγοντος από την Δ.Ο.Υ.

-Επί της επιχείρησης “.....”.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 66 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 8 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/ 31-3-2011):

«1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν.2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη

διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως.

δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές.

ε. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊστάμενου Δ.Ο.Υ., που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία ο οποίος υπάγεται στη δική του ελεγκτική αρμοδιότητα, καλώντας τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας.

2.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις. Αριθμητικά λάθη στις αθροίσεις και στις μεταφορές, καθώς και αναριθμητισμοί, που αφορούν στην ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου, διορθώνονται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013): «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος,

καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997): «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. ... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» παρ.5 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/ 17-10-2015) και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή ο προσφεύγων φέρεται ως λήπτης για δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.150,00€ πλέον ΦΠΑ 2.559,90€, από την ατομική επιχείρηση “..... του

Επειδή, ο έλεγχος στην σελίδα 41 & 42 της έκθεσης ελέγχου αναφέρει ότι:

«Ελέγχθηκαν αν οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εξοφλήθηκαν, τμηματικά ή ολικά, με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, προκειμένου να εκπεσούν κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά τις οικείες διατάξεις του άρ.23 του ν.4172/2013. Για την εξακρίβωση των ανωτέρω, ο παρών έλεγχος προέβη στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία που προσκομίστηκαν ιδιαίτερα σε αυτά μεγάλης αξίας. Παράλληλα, ο ελεγχόμενος

..... του προσκόμισε μεταξύ άλλων και τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως
..... με ΑΦΜ όπου διαπιστώθηκε ότι:

Το υπ' αριθμ. ΤΠΥ/2014 καθαρής αξίας 5.000€ με ΦΠΑ 1.150€ συνολικής αξίας 6.150€ με περιγραφή ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΑΣ ΟΡΟΦΗΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΜΕΤΡΙΚΑ, ΕΛΑΙΟΧΡΩΜΑΤΙΣΜΟΙ, ΣΠΑΤΟΥΛΑΡΙΣΜΑΤΑ, εξοφλήθηκε μέσω της σε λογαριασμό επ' ονόματι,

Το υπ' αριθμ. ΤΠΥ/2014 καθαρής αξίας 6.150€ με ΦΠΑ 1.409,90€, με περιγραφή ΥΔΡΑΥΛΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ, ΜΠΑΖΑ, ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΑΤΕΛΕΙΩΝ, ΕΛΑΙΟΧΡΩΜΑΤΙΣΜΟΙ, ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΕΡΓΟΥ, συνολικής αξίας 7.539,90€ εξοφλήθηκε με μετρητά.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το Τ.Π.Υ. Νο/2014 εξοφλήθηκε μέσω της τράπεζας σε λογ/μό επ' ονόματι και το άλλο Τ.Π.Υ./2014 εξοφλήθηκε με μετρητά, ενώ ο εκδότης για το έτος 2014 είχε αγορές ποσού 131.370,33€ και υπηρεσίες μεταφοράς ποσού 6.471,63€ ήτοι συνολικού ποσού 137.841,96€.

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999): «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013): «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανατιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση ό έλεγχος εστιάζει την εικονικότητα του από πλευρά του εκδότη και ο λήπτης προσκομίζει στοιχεία (Τ.Π.Υ., αποδεικτικό καταβολής μέσω τράπεζας κ.λπ.), πρέπει η ελεγκτική αρχή βάσει των στοιχείων αυτών που προσκόμισε να εξετάσει την πραγματικότητα της συναλλαγής την εικονικότητα (μερική ή ολική, την καλή πίστη του λήπτη κ.λπ.) και από πλευράς του λήπτη.

Επειδή, από την ελεγκτική φορολογική αρχή δεν διερευνήθηκε η ύπαρξη ή μη των εργασιών που φέρονται να διενεργήθηκαν με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, και επομένως αν αυτά αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους,

Κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων, ζητώντας οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κρίνει απαραίτητο για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι:

«1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. **Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης**»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων προστίμων και φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013,

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ.**/15/09/2020** ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο του, με ΑΦΜ και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

- Της υπ' αριθμ.**/2020** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 - ν.4337/2015) της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014.

- Της υπ' αριθμ.**/2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014

- Της υπ' αριθ.**/2020** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Πρόστιμο του άρθρου 7 ν.4337/2015 για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014 (υπ' αριθμ./2020): 0,00€

β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014 (υπ' αριθμ./2020): 00,0€

γ) Πρόστιμα Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014 (υπ' αριθ./2020) :00,0€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝ-
ΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.